

2023 年注册会计师考试《会计》试题

一、单项选择题（本题型共 13 小题，每小题 2 分，共 26 分。每小题只有一个正确答案，请从每小题的备选答案中选出一个你认为正确的答案。）

1. 下列各项表述中，属于会计人员职业道德要求的是（ ）。

- A. 抵制会计造假行为，维护国家财经纪律和经济秩序
- B. 提高企业经济效益，促进企业可持续发展
- C. 提高企业透明度，规范企业行为
- D. 考核管理层经济责任的履行情况

【答案】A

【解析】选项 A，属于会计职业道德中“坚持准则、守则敬业”的具体内容。

选项 B、C 和 D，属于会计的作用。

【知识点】会计人员职业道德

2. 甲公司自行建造一个矿井，于 2×23 年末完工并办理竣工决算手续，累计发生的支出包括：（1）消耗材料支出 5000 万元；（2）外包第三方乙公司进行建筑施工，合同价款为 3000 万元，已支付给乙公司 2500 万元；（3）建造期间发生工程物料收发计量差错盘亏 100 万元。此外，甲公司预计采矿结束后需进行环境恢复，预计发生的支出现值为 200 万元。 2×23 年末甲公司上述矿井的成本为（ ）。

- A. 7700 万元
- B. 8200 万元
- C. 8300 万元
- D. 7500 万元

【答案】C

【解析】 2×23 年末甲公司上述矿井的成本 = $5000 + 3000 + 100 + 200 = 8300$ （万元），因此选项 C 正确。

【知识点】固定资产的初始计量

3. 甲公司 2×22 年购入一项专利，该专利的法律保护期间为 20 年，自购入之日起还剩 15 年。甲公司预计该专利所处的领域技术更新迭代较快，预期使用该专利能够带来经济利益的期间为 8 年。根据甲公司管理层对该无形资产制定的使用计划，在使用满 3 年后，该专利将出售给第三方。基于上述情况，甲公司在无形资产的后续计量中，估计的使用寿命是（ ）。

- A. 20 年
- B. 3 年
- C. 8 年
- D. 15 年

【答案】B

【解析】无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限（即 15 年）。如果企业使用资产的预期期限短于合同性权利或其他法定权利的期限，则应当按照企业预期使用的期限（即 3 年）确定其使用寿命，即无形资产的使用寿命可按“孰短”原则确定，因此选项 B 正确。

【知识点】使用寿命有限的无形资产

4. 下列各项关于企业土地增值税会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 兼营房地产业务的企业在项目竣工前预售商品房，将预交的土地增值税计入利润表的税金及附加项目
- B. 兼营房地产业务的企业，由当期收入负担的土地增值税应冲减收入
- C. 兼营房地产业务的企业在项目竣工决算后收到退回多交的土地增值税计入利润表的其他收益项目
- D. 企业转让作为固定资产核算的土地使用权及地上建筑物时，资产处置收益中应扣除应交纳的土地增值税

【答案】D

【解析】选项 A，企业在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，按税法规定预交的土地增值税，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”等科目，因此选项 A 不正确；

选项 B，兼营房地产业务的企业，应由当期收入负担的土地增值税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，因此选项 B 不正确；

选项 C，收到退回多交的土地增值税，借记“银行存款”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，因此选项 C 不正确；

选项 D，转让的国有土地使用权与其地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”科目核算的，转让时应交纳的土地增值税，借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”，因此应交纳的土地增值税在固定资产的处置损益中作为减项扣除，选项 D 表述正确。

【知识点】应交税费

5. 2×22 年 10 月 30 日，甲公司公布了经董事会批准的员工结构优化计划，50 岁以上生产部门的员工，45 岁以上研发部门和销售部门的员工，可自愿选择离职，按服务年限获得相应的补偿金，在办理离职手续后半年内按月平均支付。该计划自公布之日起立即生效且不可撤销，有效期至 2×23 年 2 月 28 日。2×22 年 11 月，部分员工自愿选择离职，并于 2×22 年 11 月 30 日办理离职手续，应支付的补偿金为 240 万元，2×22 年 12 月又有部分员工自愿办理离职，并于 2×22 年 12 月 31 日办理离职手续，应支付的补偿金为 300 万元。此外，甲公司预计在 2×23 年上述计划有效期内，很可能还会有部分员工选择离职，预计应支付的补偿金为 200 万元。不考虑其他因素，甲公司于 2×22 年度应确认的辞退福利费用金额是（ ）。

A. 540 万元

- B. 40 万元
C. 130 万元
D. 740 万元

【答案】D

【解析】对于所有辞退福利，均应当于辞退计划满足负债确认条件的当期一次计入费用，不计入资产成本。由于该辞退福利在有效期内企业不能单方面撤销，员工在有效期内选择离职而应支付的补偿金均应于 2×22 年度确认并计入管理费用，2×22 年应确认的辞退福利费用金额=240+300+200=740（万元）。因此，选项 D 正确。

【知识点】辞退福利的确认与计量

6. 甲公司于 2×22 年 8 月 15 日与乙公司签订设备租赁合同，甲公司当日即从乙公司厂区取走该设备，并自行运输，该设备于 2×22 年 9 月 1 日到达甲公司厂区，经过必要的安装和调试后，于 2×22 年 10 月 1 日达到预定可使用状态，乙公司在租赁合同中同意给予甲公司一段时间的免租期，从 2×22 年 10 月 15 日起开始计算租金。甲公司租入该设备的租赁期开始日是（ ）。

- A. 2×22 年 8 月 15 日
B. 2×22 年 10 月 15 日
C. 2×22 年 10 月 1 日
D. 2×22 年 9 月 1 日

【答案】A

【解析】租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。当甲公司于 2×22 年 8 月 15 日从乙公司厂区取走设备即获得了对该设备使用权的控制，因此租赁期开始日为 2×22 年 8 月 15 日，选项 A 正确。

【知识点】租赁期

7. 甲公司为了拓展业务赢得客户订单发生的下列各项支出中，属于为取得合同而发生的增量成本的是（ ）。

- A. 根据订立合同金额的 5%向代理商支付的代理费
B. 为参与客户招标而准备投标资料发生的支出
C. 投标过程中聘请外部律师发生的支出
D. 根据年度订单数量及个人综合表现考评确定的销售人员年度奖金

【答案】A

【解析】选项 A，订立合同支付的代理费属于为取得合同发生的增量成本，因此选项 A 正确；选项 B 和 C，投标过程中聘请外部律师发生的支出、准备招投标资料发生的支出，无论是否取得合同都会发生，不属于为取得合同发生的增量成本，应计入当期损益，因此选项 B 和 C 不正确；

选项 D，根据销售人员的订单数量及个人表现给予的年度奖金，不是为取得合同发生的增量成本，因此选项 D 不正确。

【知识点】关于合同成本

8. 甲公司 2×23 年度从财政取得的下列各项资金中，属于政府补助的是（ ）。

- A. 将其位于城区的厂区搬迁至郊外，原厂址用地移交给政府收储，政府为此支付甲公司土地补偿金
- B. 出口货物在免征增值税的同时取得政府退回的出口货物前道环节发生的增值税进项税额
- C. 收到政府拨付的资金，政府要求甲公司将这笔资金用于技术改造，成果归甲公司所有
- D. 中标国家高效照明产品的招标项目，以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格销售给终端用户，并按规定从财政取得相应的补贴资金

【答案】C

【解析】选项 A，甲公司搬迁至郊外，原厂址移交给政府收储，政府支付土地补偿金，双方的交易是互惠性交易，不属于政府补助，因此选项 A 不正确；

选项 B，出口退税是政府退回企业事先垫付的进项税，不属于政府补助，因此选项 B 不正确；

选项 C，资金来源于政府，且成果归甲公司所有，具有无偿性的特征，因此属于政府补助，选项 C 正确；

选项 D，政府补贴的资金，与甲公司的经营活动密切相关，且来源于政府的经济资源是商品的对价的组成部分，不属于政府补助，适用收入准则。

【知识点】政府补助的特征

9. 2×23 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）出于短期获利的目的从公开市场买入股票，该股票当年产生公允价值变动收益 200 万元；（2）部分生产设备发生减值，计提固定资产减值准备 1000 万元；（3）租入某办公楼，同时确认使用权资产和租赁负债 800 万元。甲公司适用的企业所得税税率为 25%，甲公司预计 2×23 年以及未来期间均有足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素，下列各项关于甲公司 2×23 年度所得税会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 确认递延所得税负债 250 万元
- B. 因股票的公允价值变动确认递延所得税负债的同时调整其他综合收益 50 万元
- C. 由于使用权资产和租赁负债金额相等，不确认递延所得税资产和递延所得税负债
- D. 确认递延所得税资产 300 万元

【答案】A

【解析】选项 A，甲公司应确认的递延所得税负债的金额=50+200=250（万元），选项 A 正确；

选项 B，由于该股票投资应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其应纳税暂时性差异影响损益，因此甲公司因股票的公允价值变动确认递延所得税负债应调整所得税费用，选项 B 不正确；

选项 C，对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵

扣亏损），且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产，因此选项 C 不正确；

选项 D，甲公司应确认的递延所得税资产的金额=200+250=450（万元），因此选项 D 不正确。

【知识点】特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量

10. 下列各项关于企业中期财务报表编制的表述中，正确的是（ ）。

- A. 第三季度发生了会计估计变更，则应调整同一个会计年度内第一至第三季度的相关财务报表项目金额
- B. 报告中期内处置了唯一的子公司，则该中期无需编制合并财务报表
- C. 每年的员工集中培训活动于 10 月份举办，各季度的中期财务报表中应按比例预估计提相关培训费
- D. 相比年度财务数据而言，中期财务报表中存货的计价可在更大程度上依赖于会计估计

【答案】D

【解析】选项 A，会计估计变更应当采用未来适用法进行会计处理，即应当调整会计估计变更当期（第三季度）及以后期间相关项目金额，不应当调整以前期间（第一季度和第二季度）的相关项目金额，因此选项 A 不正确；

选项 B，报告中期内处置了唯一应纳入合并范围的子公司的，中期财务报告应包括当年子公司处置前的相关财务信息，因此选项 B 不正确；

选项 C，企业在会计年度中不均匀发生的费用，除会计年度末允许预提或者待摊的之外，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财务报表中预提或者待摊，因此选项 C 不正确；

选项 D，为了体现企业编制中期财务报告的及时性原则，中期财务报告的计量相对于年度财务数据的计量而言，在很大程度上依赖于估计，因此选项 D 正确。

【知识点】中期财务报告附注的编制要求

11. 2×23 年，甲公司从乙公司采购原材料的金额占甲公司年度采购总额的 70%；甲公司与丙公司共同投资设立了一家重要的合营企业；甲公司借调技术专家到丁公司工作，负责丁公司一项为期 2 年的重要研发项目；甲公司总经理的儿子投资设立并控制戊公司，同时担任戊公司的董事长。不考虑其他因素，下列各项中与甲公司存在关联关系的是（ ）。

- A. 丁公司
- B. 戊公司
- C. 乙公司
- D. 丙公司

【答案】B

【解析】选项 A，甲公司派遣专家至丁公司工作，虽然与丁公司有经济依存关系，但并不构成关联方，因此选项 A 不正确；

选项 B，戊公司属于与甲公司关键管理人员（总经理）关系密切（父子关系）的家庭成员控

制的公司，因此，甲公司与戊公司存在关联关系，选项 B 正确；

选项 C，甲公司常年向乙公司采购原材料，与乙公司因日常往来存在经济依存关系，但并不构成关联方，因此选项 C 不正确；

选项 D，甲公司与丙公司属于共同控制合营企业的合营者，双方并不构成关联方，因此选项 D 不正确。

【知识点】关联方披露

12. 甲公司 2×22 年度财务报表经董事会批准于 2×23 年 3 月 15 日报出。下列各项有关甲公司会计处理的表述中，正确的是（ ）。

A. 2×23 年 2 月，甲公司产品的市场价格出现波动，导致毛利为负数，但甲公司并未因此计提 2×22 年末的存货跌价准备

B. 2×22 年末，甲公司违反了长期借款协议，银行有权随时要求甲公司清偿相关借款。2×23 年 2 月，经甲公司与银行协商，银行同意不会在未来 1 年内要求清偿。甲公司于 2×22 年末将该借款划分为非流动负债

C. 2×23 年 1 月，甲公司决定出售某事业部的全部资产，并于 2×23 年 3 月 10 日签订了出售协议，甲公司于 2×22 年末将上述资产组划分为持有待售类别

D. 2×23 年 1 月，甲公司被环保部门检查，根据 2×22 年度已颁布的规定，甲公司一贯使用的排污方式不符合环保标准，需进行整改，甲公司未在 2×22 年末就预计整改支出计提预计负债

【答案】A

【解析】选项 A，资产负债表日后期间产品市场价格发生波动导致产品减值，属于资产负债表日后非调整事项，因此，不应调整 2×22 年财务报表，选项 A 正确；

选项 B，企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债，即使资产负债表日后期间签订了协议，该负债在 2×22 年仍应归类为流动负债，选项 B 不正确；

选项 C，资产负债表日后期间签订出售事业部协议，属于资产负债表日后非调整事项，不应调整 2×22 年财务报表，因此选项 C 不正确；

选项 D，资产负债表日后期间被环保部门检查需要进行整改，由于环保部门根据 2×22 年度已颁布的规定进行检查，该规定属于甲公司 2×22 年编报财务报表时可以获得的相关信息，但甲公司未在 2×22 年末就预计整改支出计提预计负债，因此该事项属于前期差错，应调整 2×22 年财务报表，确认预计负债，因此选项 D 不正确。

【知识点】资产负债表日后事项的内容

13. 企业以公允价值计量的非金融资产，应当考虑该资产用于最佳用途产生经济利益的能力。下列各项关于最佳用途的表述中，正确的是（ ）。

A. 企业拥有的用于出租的写字楼出现大量楼层闲置，而该写字楼旁边的同品牌公寓出租情况良好，企业应以用于公寓出租作为写字楼的最佳用途，并据此估计公允价值

- B. 某软件资产必须配合其他技术才能达到最佳用途，但企业并不具备这些必要的技术，因此不能基于该最佳用途估计公允价值
- C. 政府为保护生态环境禁止在保护区内进行房地产开发，则保护区内土地不能以房地产开发作为最佳用途估计公允价值
- D. 企业的土地目前用于工业用途的价值为 600 万元，假设用于建造住宅的价值为 800 万元，但需发生拆除改造及变更用途的成本约 300 万元，企业应以建造住宅为最佳用途，并据此估计公允价值

【答案】C

【解析】选项 A，企业判定非金融资产的最佳用途，应当考虑该用途是否为法律上允许、实物上可能以及财务上可行的使用方式。写字楼转变为公寓楼在实物上是不可行的，因此，写字楼不能按照公寓出租作为写字楼的最佳用途估计公允价值，选项 A 不正确；

选项 B，通过与其他资产或负债组合使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给以同样组合方式使用资产的市场参与者的当前交易价格，并且假定市场参与者可以取得组合中的其他资产或负债。因此，即使企业不具备与软件资产配合的其他技术，在估计公允价值时假定市场参与者可以取得这些其他技术，可以基于该最佳用途估计公允价值，选项 B 不正确；

选项 C，政府为保护生态环境禁止在保护区内进行房地产开发，由于法律上不允许，则保护区内土地不能以房地产开发作为最佳用途估计公允价值，因此选项 C 正确；

选项 D，假设用于建造住宅的价值=800-300=500（万元），小于目前的工业用途的价值 600 万元，应当以工业用途作为估计公允价值的基础，因此选项 D 不正确。

【知识点】非金融资产的公允价值计量

二、多项选择题（本题型共12小题，每小题2分，共24分。每小题均有多个正确答案，请从每小题的备选答案中选出你认为正确的答案。每小题所有答案选择正确的得分，不答、错答、漏答均不得分。）

1. 2×22 年 12 月 15 日，甲公司与乙公司各自出资 5000 万元，共同购买一栋二手公寓，各自拥有 50%的产权，委托第三方对公寓进行出租运营管理，按租金收入的 20%支付管理费。合同约定，与该公寓运营活动相关的决策需要甲公司和乙公司达成一致方可作出；甲公司和乙公司各自分享或承担租金收入、运营成本的 50%。2×23 年该公寓取得租金收入 800 万元，由甲公司先行收取；第三方的运营管理费由甲公司先行支付，发生的水电费、维修费 20 万元由乙公司先行垫付。甲公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量，上述公寓的预计使用寿命为 20 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值率为 10%。下列各项关于甲公司 2×23 年度会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 确认水电维修费 10 万元
- B. 确认投资收益 85 万元
- C. 确认折旧费用 225 万元
- D. 确认租赁收入 320 万元

【答案】AC

【解析】选项 A，甲公司 2×23 年度应确认水电维修费=20×50%=10（万元），并计入其他业务成本，选项 A 正确；

选项 B，甲公司应将租金收入确认为其他业务收入，计提的折旧和维修费等计入其他业务成本，不确认投资收益，选项 B 不正确；

选项 C，甲公司确认折旧费用=5000×（1-10%）/20=225（万元），选项 C 正确；

选项 D，甲公司应确认租赁收入=800×50%=400（万元），选项 D 不正确。

【知识点】共同经营中合营方的会计处理

2. 甲公司于 2×22 年 3 月 10 日借入一笔借款，专项用于新厂区的建造，甲公司在银行将该笔款项用于购买七天通知存款，后续根据工程付款进度安排支取。2×22 年 4 月 20 日，甲公司向供应商预付了采购该工程所需设备的一部分款项。2×22 年 5 月 15 日，新厂区实体开始建造。2×22 年 11 月至 12 月期间，由于冰雪覆盖暂停施工。2×23 年 10 月 20 日，新厂区的实体建造已基本完成且与设计 and 生产要求基本相符，但个别车间的屋顶有漏水现象需要修补，预计发生的支出很小，整体工程于 2×23 年 11 月 15 日完工并办理了竣工决算手续。

下列各项关于甲公司借款费用会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 2×22 年 11 月至 12 月期间发生的借款费用应当继续资本化

B. 借款费用停止资本化的时点为 2×23 年 11 月 15 日

C. 借款费用资本化时点开始之前取得的利息收入不影响借款费用资本化金额的计算

D. 借款费用开始资本化的时点为 2×22 年 5 月 15 日

【答案】ACD

【解析】选项 A，因冰雪覆盖导致的中断为正常中断，相关借款费用仍可资本化，因此选项 A 正确；

选项 B，2×23 年 10 月 20 日，新厂区的实体建造已基本完成且与设计 and 生产要求基本相符，达到预定可使用状态，应当停止资本化，因此选项 B 不正确；

选项 C，借款费用资本化时点开始之前取得的利息收入应当计入当期损益，不影响资本化金额的计算，因此选项 C 正确；

选项 D，2×22 年 5 月 15 日同时满足资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始三个条件，应当开始资本化，因此选项 D 正确。

【知识点】借款费用开始资本化的时点，借款费用暂停资本化的时间，借款费用停止资本化的时点

3. 甲公司是一家化工企业，2×22 年度发生的下列或有事项中，产生现时义务的有（ ）。

A. 租入办公楼并进行了内部装修，合同约定租赁到期需拆除相关装修并将办公楼恢复原状

B. 董事会作出决议拟向当地慈善机构捐款，但尚未签订协议或对外公告

C. 对已售出的商品承担法定的质量保证义务

D. 员工投诉工厂的有毒有害气体危害其身体健康，甲公司发表声明承诺会进行整改和补偿

【答案】ACD

【解析】企业承担的现时义务，是指与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的义务，企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务。

选项 A，甲公司租入办公楼并进行内部装修时，就承担了到期拆除并复原的义务，应当预计相关支出并将其现值确认为预计负债，因此选项 A 正确；

选项 B，甲公司尚未签订协议或对外公告，不产生现时义务，因此选项 B 不正确；

选项 C，商品已售出，甲公司因此承担法定质量保证责任，属于现时义务，应当确认预计负债，并将其计入主营业务成本，因此选项 C 正确；

选项 D，由于甲公司发表声明承诺会进行整改和补偿，表明甲公司就此承担现时义务，应当估计整改和补偿金额并确认为预计负债，因此选项 D 正确。

【知识点】或有事项的概念和特征

4. 为使财务报表使用者了解金融工具信用风险对未来现金流量的影响，企业应当披露的信息有（ ）。

- A. 金融资产所面临的信用风险的集中度
- B. 金融负债的到期期限分析
- C. 金融资产预期信用损失金额的变动及其原因
- D. 外币金融资产的汇率变化影响

【答案】AC

【解析】选项 B，属于流动性风险应披露的信息，因此选项 B 不正确。

选项 D，属于市场风险应披露的信息，因此选项 D 不正确。

【知识点】金融工具风险信息披露

5. 下列各项有关企业资本公积会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 委托证券公司代理发行股票而支付的手续费、佣金应从资本公积中扣除
- B. 收到投资者超出其所占注册资本份额的投资应计入资本公积
- C. 新加入投资者出资价格高于原有投资者的出资价格，则说明新加入投资者出资价格不公允，超出部分不应计入资本公积
- D. 经股东大会决议用资本公积转增股本的，应从资本公积（其他资本公积）转入股本

【答案】AB

【解析】选项 A，发行股票的手续费、佣金应当自股票发行溢价收入（资本公积——股本溢价）中扣除，溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润，因此选项 A 正确；

选项 B，收到投资者超出其所占注册资本份额的投资应计入资本公积（资本溢价或股本溢价），因此选项 B 正确；

选项 C，新加入投资者出资价格高于原有投资者的出资价格，则说明超出部分为资本溢价，应计入资本公积，因此选项 C 不正确；

选项 D，经股东大会决议用资本公积转增股本的，应从资本公积（股本溢价）转入股本，而

非从资本公积（其他资本公积）转出，因此选项 D 不正确。

【知识点】资本公积确认与计量

6. 甲公司作为债权人，于 2×23 年 5 月 10 日与债务人乙公司达成协议，同意乙公司以其持有的丙上市公司股票、一台二手的进口光刻机以及若干芯片产品抵偿全部债务，协议签订当日即完成相关资产的交付手续。当日，甲公司放弃债权的账面价值为 1000 万元，公允价值为 1070 万元；乙公司持有的丙上市公司股票公允价值为 500 万元，甲公司将其作为交易性金融资产核算；二手光刻机在乙公司的账面价值为 300 万元，公允价值为 400 万元，甲公司将其收到的光刻机作为固定资产核算，发生的运输和保险费用为 1 万元；芯片产品在乙公司的账面价值为 180 万元，公允价值为 200 万元，甲公司将其作为存货核算。下列各项有关甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 确认交易性金融资产 500 万元
- B. 确认投资收益 100 万元
- C. 确认固定资产 401 万元
- D. 确认存货 190 万元

【答案】AD

【解析】选项 A，甲公司取得交易性金融资产应按照债务重组日的公允价值 500 万元核算，因此选项 A 正确；

选项 B，甲公司应将放弃债权公允价值与账面价值之间的差额 70 万元（1070-1000）计入投资收益，因此选项 B 不正确；

选项 C 和选项 D，甲公司受让多项资产的，应当按照受让的非金融资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，以确定各项资产的成本。因此，甲公司确认固定资产的金额=（1070-500）/（400+200）×400+1=381（万元），选项 C 不正确；甲公司确认存货的金额=（1070-500）/（400+200）×200=190（万元），选项 D 正确。

【知识点】债权人的会计处理

7. 甲公司的记账本位币为人民币，其子公司乙公司的记账本位币为港币，下列各项有关外币折算会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司编制合并财务报表时产生的外币报表折算差额计入损益
- B. 乙公司发生的人民币交易无需进行外币折算
- C. 甲公司以前年度向乙公司提供的实质上构成了对乙公司投资的港币借款，甲公司编制合并财务报表时，在抵销与该笔借款相关的应收应付款的同时，将产生的汇兑差额转入其他综合收益
- D. 甲公司编制合并财务报表时，将乙公司财务报表中的资产负债项目采用资产负债表日的即期汇率折算

【答案】CD

【解析】选项 A，甲公司编制合并财务报表时产生的外币报表折算差额，其中归属于母公司应分担的部分在“其他综合收益”项目列示，归属于子公司少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示，因此选项 A 不正确；

选项 B，乙公司的记账本位币为港币，其发生的人民币交易属于乙公司的外币交易，应当进行折算，因此选项 B 不正确。

【知识点】境外经营财务报表的折算

8. 企业以经营分部为基础确定报告分部，不考虑其他因素，下列各项有关报告分部判断的表述中，正确的有（ ）。

- A. P 经营分部刚开始商业化，收入极小，但分部资产占比达到 20%，应作为单独的报告分部
- B. M 经营分部的对外收入占比达到 30%，应作为单独的报告分部
- C. 所有未达到重要性标准的经营分部对外收入合计占比为 40%，但单独披露其中某个分部的信息对使用者而言意义不大，则其中的各个经营分部不作为单独的报告分部
- D. W 经营分部在本年度达到报告分部的确定条件，但上年度未达到报告分部的确定条件，考虑可比性要求，本年度财务报表中不应将其作为单独的报告分部

【答案】AB

【解析】选项 A，当经营分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10%或者以上，应当确定为报告分部，因此选项 A 正确；

选项 B，当经营分部的分部收入占所有分部收入合计的 10%或者以上，应当确认为报告分部，因此选项 B 正确；

选项 C，企业的经营分部达到规定的 10%重要性标准认定为报告分部后，确定为报告分部的经营分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重应当达到 75%的比例，如果未达到 75%的标准，企业应增加报告分部的数量，将其他未作为报告分部的经营分部纳入报告分部的范围，直到该比重达到 75%，因此选项 C 不正确；

选项 D，本年度财务报表中应将 W 经营分部作为单独的报告分部，同时出于比较目的提供的以前会计期间的分部信息应当重述，以将该经营分部反映为一个报告分部，即使其不满足确定为报告分部的条件，因此选项 D 不正确。

【知识点】分部报告

9. 下列各项关于企业编制现金流量表的原则和方法的表述中，正确的有（ ）。

- A. 支付的租赁保证金属于投资活动的现金流出
- B. 在母子公司之间销售商品形成固定资产且已结清款项的情况下，编制合并现金流量表时应将经营活动现金流入与投资活动现金流出予以抵销
- C. 固定资产毁损收到的保险赔偿属于投资活动的现金流入
- D. 企业将不属于现金及现金等价物的定期存单用于质押不会产生现金流出

【答案】BCD

【解析】选项 A，支付的租赁保证金通常属于筹资活动的现金流出，但与简化处理的短期租

赁和低价值资产租赁相关的租赁保证金属于经营活动的现金流出，因此选项 A 不正确；

选项 B，集团内一方销售商品的经营活动现金流入应与另一方购买固定资产的投资活动现金流出予以抵销，因此选项 B 正确；

选项 C，企业日常活动之外的、不经常发生的特殊项目，例如固定资产损失和保险赔偿，属于投资活动产生的现金流量，因此选项 C 正确；

选项 D，不属于现金及现金等价物的定期存单用于质押或解除质押均不会产生现金流量，因此选项 D 正确。

【知识点】现金流量表的编制方法及程序

10. 企业在判断对被投资方是否具有控制时，应分析其是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报。下列各项有关可变回报的表述中，正确的有（ ）。

A. 投资方向被投资方提供运营管理服务，按实际运营收益收取固定比例的管理费，该管理费属于可变回报

B. 投资方开办的学校受限于法律法规的相关规定不能分配利润，但可以带来品牌宣传效应，还可以为投资方提供培训和人才储备，因此投资方能够通过投资该学校享有可变回报

C. 可变回报包括随被投资方业绩变化而获得的利润和承担的损失

D. 投资方将自身资产与被投资方的资产整合以达到节约成本的效果，节约的成本属于可变回报

【答案】ABCD

【解析】选项 A，由于管理费根据实际运营收益变动，属于可变回报，因此选项 A 正确；

选项 B，会计准则对于“控制”的定义和判断并不拘泥于被投资单位的法律形式。学校等非营利组织虽然无法进行利润分配，但并不必然代表投资方无法获取可变回报，因此选项 B 正确；

选项 C，可变回报是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以仅是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报，因此选项 C 正确；

选项 D，可变回报包括其他利益持有方无法得到的回报，例如投资方将自身资产与被投资方的资产整合以实现规模经济，达到节约成本的目的，因此选项 D 正确。

【知识点】以“控制”为基础，确定合并范围

11. 甲公司 2×22 年度财务报表的批准报出日为 2×23 年 4 月 5 日。不考虑其他因素，甲公司在计算 2×22 年度稀释每股收益时，下列因素中可能对 2×22 年度每股收益产生稀释性影响的有（ ）。

A. 2×23 年 3 月授予员工的限制性股票

B. 2×22 年 8 月与某股东签订协议约定于 2×23 年 6 月按固定价格回购该股东持有的甲公司股份

C. 2×21 年 6 月发行但已于 2×22 年 6 月全部行权的认股权证

D. 2×22 年 3 月发行的可转换公司债券，发行 12 个月以后可转换为甲公司普通股

【答案】BCD

【解析】选项 A，2×23 年 3 月授予员工的限制性股票应当考虑其对 2×23 年度每股收益产生稀释性影响，不会对 2×22 年度每股收益产生稀释性影响，因此选项 A 不正确；

选项 B，2×22 年 8 月签订的承诺将回购股份的合同应假设在 2×22 年 8 月转换为普通股，可能对 2×22 年每股收益产生稀释性影响，因此选项 B 正确；

选项 C，该认股权证在 2×22 年 1 月至 6 月行权前仍会对 2×22 年度每股收益产生稀释性影响，因此选项 C 正确；

选项 D，2×22 年 3 月发行的可转换公司债券应当假定其在 2×22 年 3 月转换为普通股，可能对 2×22 年每股收益产生稀释性影响，因此选项 D 正确。

【知识点】稀释每股收益基本计算原则

12. 甲基金会（民间非营利组织）于 2×22 年 6 月收到一批价值 200 万元的受托捐赠救灾物资，根据委托人的意愿转赠给受灾群众；2×22 年 8 月接受捐赠取得一部二手小轿车，价值 20 万元，作为甲基金会的办公用车，甲基金会为此支付了 1 万元税费和运费；2×22 年 10 月一批医院的专家免费为甲基金会组织的医疗活动坐诊，专家劳务价值 50 万元。下列各项关于甲基金会会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 医院专家免费提供的坐诊服务无需在财务报表中确认捐赠收入
- B. 为小轿车支付的税费和运费计入固定资产成本
- C. 收到的 200 万元救灾物资确认为存货
- D. 确认捐赠收入 20 万元

【答案】AD

【解析】选项 A，医院专家免费提供的坐诊服务属于劳务捐赠，不应予以确认，但应当在会计报表附注中作相关披露，因此选项 A 正确；

选项 B，对于民间非营利组织接受非现金资产捐赠时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等，应当计入当期费用，借记“筹资费用”科目，贷记“银行存款”等科目，因此选项 B 不正确；

选项 C，接受委托并按照委托人意愿转赠属于受托代理业务，应将收到的 200 万元救灾物资确认为受托代理资产同时确认受托代理负债，因此选项 C 不正确；

选项 D，甲基金会接受非现金资产捐赠，如果捐赠方提供了有关凭据，应当按照凭据上标明的金额作为入账价值，并确认捐赠收入，因此选项 D 正确。

【知识点】民间非营利组织特定业务的会计核算

三、计算分析题（本题型共2小题，每小题9分，共计18分。答案中的金额单位以万元表示，涉及计算的，要求列出计算步骤。）

1. 甲公司有一个生产车间，包括厂房、两项生产设备（P、Q），以及生产需要的一项专利技术。上述资产属于一个资产组。2×21年至 2×22 年，该生产车间发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×21年, 由于技术更迭和市场需求变化, 该车间生产的产品销量锐减, 相关资产出现减值迹象, 因此甲公司进行了减值测试。

截至 2×21年 12 月 31 日进行减值测试前, 相关资产的账面价值 (未曾计提减值准备) 分别为: 厂房 3000 万元、生产设备 P2000 万元、生产设备 Q4000 万元、专利技术 1000 万元。资产组的可收回金额为 7500 万元。厂房的公允价值减去处置费用后的净额为 2700 万元, 生产设备 Q 的公允价值减去处置费用后的净额为 3000 万元, 生产设备 P 和专利技术无法单独估计其公允价值减去处置费用后的净额以及预计未来现金流量的现值。

(2) 生产设备 Q 的账面原值为 5000 万元, 截至 2×21 年 12 月 31 日已计提折旧 1000 万元。考虑资料 (1) 中所述的减值影响后, 预计的剩余使用寿命为 4 年, 该设备采用年限平均法计提折旧, 预计净残值为零。

2×22 年 5 月 31 日, 该生产车间正式停工。甲公司开始对生产设备 Q 进行技术改造, 购入新型的核心部件, 将原部件拆除报废。新部件的成本为 500 万元, 通过银行转账支付, 原部件的账面价值为 300 万元。更换部件另发生安装调试费 10 万元, 通过银行转账支付。2×22 年 7 月 31 日, 生产设备 Q 完成了技术改造。

(3) 2×22 年 6 月, 甲公司拟将生产设备 Q 出售给乙公司, 拟将闲置的厂房出售给丙公司。甲公司和乙公司于 2×22 年 6 月 15 日签订协议, 约定生产设备 Q 完成技术改造后交付乙公司。甲公司与丙公司于 2×22 年 6 月 20 日签订协议, 按照甲公司正常清空厂房所需的时间, 约定于 2×22 年 8 月 31 日移交厂房给丙公司。

本题不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料 (1), 分别计算甲公司 2×21 年 12 月 31 日各项资产应计提的减值准备, 以及各项资产计提减值后的账面价值。

(2) 根据资料 (1) 和 (2), 计算甲公司 2×22 年 5 月 31 日停工改造前生产设备 Q 的账面价值, 并编制与生产设备 Q 技术改造相关的会计分录。

(3) 根据资料 (2) 和 (3), 分别判断甲公司在截至 2×22 年 6 月 30 日的中期财务报表中, 生产设备 Q 和闲置的厂房是否应作为持有待售资产列报, 并说明理由。

【答案】

(1) 资产组计提减值前的账面价值=3000+2000+4000+1000=10000 (万元)。

厂房应分摊的减值损失=(10000-7500)/10000×3000=750 (万元), 但由于厂房的公允价值减去处置费用后的净额为2700 万元, 因此厂房最多只能确认减值损失300万元 (3000-2700), 未分摊的减值损失 450 万元 (750-300), 应当进行二次分摊。

生产设备 P 应分摊的减值损失=(10000-7500)/10000×2000=500 (万元), 分摊减值损失后账面价值=2000-500=1500 (万元)。

生产设备 Q 应分摊的减值损失=(10000-7500)/10000×4000=1000 (万元), 由于生产设备 Q 的公允价值减去处置费用后的净额为 3000 万元, 因此生产设备 Q 最多确认减值损失 1000 万元 (4000-3000), 生产设备 Q 不参与二次分摊。

专利技术应分摊的减值损失=(10000-7500)/10000×1000=250 (万元), 分摊减值损失后账

面价值=1000-250=750（万元）。

二次分摊：

生产设备 P 应分摊的减值损失=450/（1500+750）× 1500=300（万元）。

专利技术应分摊的减值损失=450/（1500+750）× 750=150（万元）。

综上所述，厂房应计提的减值准备为 300 万元，计提减值后的账面价值=3000-300=2700（万元）；生产设备 P 应计提的减值准备=500+300=800（万元），计提减值后的账面价值=2000-800=1200（万元）；生产设备 Q 应计提的减值准备为 1000 万元，计提减值后的账面价值=4000-1000=3000（万元）；专利技术应计提的减值准备=250+150=400（万元），计提减值后的账面价值=1000-400=600（万元）。

（2）2×22 年 5 月 31 日停工改造前生产设备 Q 的账面价值=3000-3000/4/12×5=2687.5（万元）。

借：在建工程	2687.5
累计折旧	1312.5（1000+3000/4/12×5）
固定资产减值准备	1000
贷：固定资产	5000
借：在建工程	500
贷：银行存款	500
借：营业外支出	300
贷：在建工程	300
借：在建工程	10
贷：银行存款	10
借：固定资产	2897.5
贷：在建工程	2897.5

（3）①甲公司在截至 2×22 年 6 月 30 日的中期财务报表中不应将生产设备 Q 作为持有待售资产列报。

理由：非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件：可立即出售；出售极可能发生。

甲公司已经签订将生产设备 Q 出售的协议，但截至 2×22 年 6 月 30 日生产设备 Q 仍处于技术改造阶段，使得生产设备 Q 在当前状况下不能立即出售，不应将生产设备 Q 列示为持有待售资产。

②甲公司在截至 2×22 年 6 月 30 日的中期财务报表中应将厂房作为持有待售资产列报。

理由：甲公司已经签订将厂房出售的协议，虽然厂房尚未清空，但腾空只占用常规所需时间，因此，即使甲公司的厂房当前尚未腾空，也并不影响其满足在当前状况下即可立即出售的条件，且预期能够于 1 年内完成出售，故应当将厂房作为持有待售资产列报。

【知识点】资产组减值测试，持有待售类别的分类

2. 甲公司无子公司，无须编制合并财务报表。2×22 年至 2×23 年，甲公司发生的有关交易

或事项如下：

(1) 2×22 年 6 月 30 日，甲公司通过银行转账 5000 万元购买乙公司 25% 的股权，当日办理股权过户登记手续，能够对乙公司施加重大影响并采用权益法核算。当日，乙公司净资产账面价值为 13000 万元，其中股本 2000 万元，每股 1 元。除土地使用权增值 5000 万元之外，其他各项可辨认资产和负债的公允价值与账面价值相等。该土地使用权作为无形资产核算，预计剩余使用寿命为 25 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。另外，甲公司为取得该项投资通过银行转账支付了相关税费 200 万元，且甲公司有权取得乙公司 2×22 年 6 月 30 日前已宣告但尚未发放的现金股利 400 万元。

(2) 2×22 年 12 月 31 日，乙公司引入新的投资者丙公司。丙公司通过银行转账支付 2200 万元认购乙公司新发行的股份 200 万股。丙公司增资后，甲公司仍能够对乙公司施加重大影响。乙公司在 2×22 年 7 月至 12 月，实现净利润 500 万元。

(3) 2×23 年 6 月 20 日，乙公司以每台 5 万元的价格向甲公司销售了 5 台自产的商务打印机，该打印机在乙公司的账面成本为每台 3 万元。甲公司将打印机作为办公用固定资产，预计使用寿命为 5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

(4) 2×23 年 6 月 30 日，乙公司将其作为存货的房地产转换为投资性房地产，并以公允价值模式进行后续计量，转换日公允价值大于账面价值 500 万元。乙公司在 2×23 年 1 月至 6 月实现净利润 600 万元。

本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，计算甲公司取得乙公司投资的初始投资成本，以及投资成本与应享有的乙公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额，编制甲公司 2×22 年 6 月 30 日的相关会计分录。

(2) 根据资料 (1) 和 (2)，计算甲公司 2×22 年度应确认的投资收益，以及因被动稀释影响甲公司对乙公司长期股权投资账面价值的金额，并编制相关会计分录。

(3) 根据上述资料，计算甲公司 2×23 年 1 月至 6 月应确认的投资收益，并编制该期间与权益法核算相关的会计分录。

【答案】

(1) 甲公司取得乙公司投资的初始投资成本 = $5000 + 200 - 400 = 4800$ (万元)。
投资成本与应享有的乙公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额 (内含商誉) = $4800 - (13000 + 5000) \times 25\% = 300$ (万元)。

借：长期股权投资——投资成本	4800
应收股利	400
贷：银行存款	5200

(2) 甲公司 2×22 年度应确认的投资收益 = $(500 - 5000 / 25 \times 6 / 12) \times 25\% = 100$ (万元)。

丙公司增资后甲公司占乙公司股权比例 = $2000 \times 25\% / 2200 \times 100\% = 22.73\%$ 。

2×22 年 12 月 31 日稀释前长期股权投资账面价值 = $4800 + 100 = 4900$ (万元)。

2×22 年 12 月 31 日应调增长期股权投资和资本公积的账面价值 = $2200 \times 22.73\% - 4900 \div 25\%$

$\times (25\% - 22.73\%) = 55.14$ (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 100
贷：投资收益 100
借：长期股权投资 55.14
贷：资本公积 55.14

(3) 甲公司 2×23 年 1 月至 6 月调整后的净利润 = $600 - 5000 / 25 \times 6 / 12 - (5 - 3) \times 5 = 490$ (万元)。

甲公司应确认的投资收益 = $490 \times 22.73\% = 111.38$ (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 111.38
贷：投资收益 111.38
借：长期股权投资——其他综合收益
113.65 ($500 \times 22.73\%$)
贷：其他综合收益 113.65

【知识点】对联营企业、合营企业投资的初始计量，长期股权投资的权益法

四、综合题（本题型共2小题，每小题16分，共计32分。答案中的金额单位以万元表示，涉及计算的，要求列出计算步骤。）

1. 甲公司为上市公司。乙公司为甲公司的母公司，并拟长期控制甲公司。2×19 年至 2×22 年发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×19 年 1 月 1 日，乙公司通过银行转账支付 40000 万元，从第三方购买丙公司 60% 的股权，当日办理了股权过户登记手续并取得控制权。乙公司通过银行转账支付与丙公司股权评估相关的费用 150 万元。

2×19 年 1 月 1 日，丙公司净资产账面价值为 50000 万元，其中，股本 2000 万元，资本公积 30000 万元，盈余公积 8000 万元，未分配利润 10000 万元；可辨认净资产的公允价值为 55000 万元。公允价值与账面价值的差额为丙公司原未确认的一项特许经营权，其他可辨认资产和负债的账面价值等于公允价值。该特许经营权的使用期限为 10 年，预计净残值为零，采用直线法摊销计入管理费用。

2×19 年度，丙公司实现净利润 2000 万元，除此之外，丙公司净资产无其他变动。

(2) 2×20 年 6 月 30 日，甲公司通过银行转账支付 45000 万元，从其母公司（乙公司）处购买丙公司 60% 的股权，当日办理了股权过户登记手续并取得控制权，甲公司拟长期控制丙公司。

2×20 年 6 月 30 日，丙公司净资产账面价值为 53500 万元，其中，股本 2000 万元，资本公积 30000 万元，盈余公积 8350 万元，未分配利润 13150 万元；可辨认净资产的公允价值为 58000 万元。公允价值与账面价值的差额除资料（1）中提及的原未确认的特许经营权之外，还有一项在 2×19 年购入的投资性房地产增值 250 万元，该投资性房地产预计剩余使用寿命为 20 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。除上述资产的增值外，其他可辨认资产和负债的账面价值等于公允价值。

甲公司、乙公司及丙公司对于投资性房地产均一贯采用成本模式进行后续计量。2×20 年 6 月 30 日，丙公司无形资产、递延所得税资产和递延所得税负债的账面价值均为零。

丙公司 2×20 年 1 月至 6 月实现净利润 1500 万元，除此之外，丙公司净资产无其他变动。

(3) 2×21 年 10 月 1 日，甲公司宣布实施股权激励方案，并与员工沟通达成一致，对甲公司集团范围内的管理层授予甲公司的股票期权。该激励方案要求被授予的管理人员自授予日起在甲公司集团范围内服务满 3 年，且甲公司 2×21 年度、2×22 年度和 2×23 年度合并财务报表中归属于母公司的净利润累计增长达到 2×20 年度的 30%，则于服务期满时以每股 5 元的价格认购甲公司增发的股票。被授予的管理人员在集团范围内的公司之间调动工作不影响其符合行权条件。2×21 年 10 月 1 日，期权的公允价值为每份 4 元，甲公司有 10 名管理人员获得期权，每人 5 万份，丙公司有 6 名管理人员获得期权，每人 5 万份。

2×21 年度，甲公司合并财务报表中归属于母公司的净利润为 3500 万元，相比 2×20 年度增长了 15%，预计未来能够达到行权所需的业绩条件。2×21 年 10 月至 12 月，甲公司和丙公司均无管理人员离职。甲公司预计剩余等待期内会有 1 名管理人员离职，丙公司预计剩余等待期内不会有管理人员离职。

2×21 年 10 月 1 日，甲公司股票的市价为每股 8 元；2×21 年 12 月 31 日，甲公司股票的市价为每股 10 元。甲公司 2×21 年度发行在外的加权平均普通股股数为 50000 万股。

(4) 2×22 年 4 月 1 日，甲公司有 1 名管理人员调动到丙公司，继续保留相关期权。2×22 年度预计的业绩达标及离职情况不变。

(5) 出于集团管理人员集中化管理的目的，丙公司的管理人员拟搬到甲公司的办公楼工作，为此，甲公司将其自用的办公楼的其中三层出租给丙公司。2×22 年 7 月 1 日，双方签订了 1 年期的租赁合同，前 2 个月免租金，之后每月租金为 100 万元，丙公司当日（租赁期开始日）通过银行转账一次性支付了该合同约定的租金。丙公司预计花费 500 万元对该楼层进行内部装修，甲公司为丙公司承担 250 万元的装修费，当日通过银行转账支付给丙公司。丙公司预计装修资产的使用寿命为 5 年，该装修资产对于丙公司而言影响重大。甲公司预计，如果合同到期后丙公司愿意续租，双方会根据市场租金进行友好协商，如达成续租则仍于每年 7 月 1 日支付未来 12 个月的租金，不再给予免租等额外优惠。集团管理人员集中化管理的安排在未来 5 年内预计不会改变。丙公司的增量借款年利率为 5%， $(P/A, 5\%, 4) = 3.5460$ ， $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ 。

其他资料：

- (1) 甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。
- (2) 丙公司的各项资产和负债构成业务。
- (3) 甲公司 2×20 年 6 月 30 日的资本公积（股本溢价）账面余额为 8000 万元。
- (4) 本题涉及的所有公司适用的企业所得税税率均为 25%，除资料（1）和（2）需要考虑企业所得税的影响外，本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料（1），编制乙公司与长期股权投资相关的会计分录，并计算商誉金额。
- (2) 根据资料（1）和（2），计算甲公司取得丙公司控制权时长期股权投资的初始确认金额，

并编制相关会计分录。

(3) 根据资料 (1) 和 (2), 分别计算甲公司收购丙公司股权后, 在甲公司 2×20 年 6 月 30 日合并资产负债表中包含的经合并调整后丙公司截至 2×20 年 6 月 30 日的无形资产、递延所得税负债、未分配利润和少数股东权益的金额; 判断在甲公司 2×20 年 1 月至 6 月合并利润表中是否应包含丙公司 2×20 年 1 月至 6 月的净利润, 如应包含, 计算合并利润表中包含的经合并调整后丙公司 2×20 年 1 月至 6 月的净利润。

(4) 根据资料 (3) 和 (4), 分别计算甲公司 2×21 年度和 2×22 年度个别财务报表中应确认的股份支付费用; 分别计算丙公司 2×21 年度和 2×22 年度个别财务报表中应确认的股份支付费用; 编制丙公司 2×21 年度与股份支付相关的会计分录。

(5) 根据资料 (3), 计算甲公司合并财务报表 2×21 年度的基本每股收益, 判断股票期权是否有稀释性影响, 并说明理由; 如有稀释性影响, 计算稀释每股收益。

(6) 根据资料 (5), 判断租赁期, 并编制丙公司 2×22 年 7 月 1 日与该租赁合同相关的会计分录。

【答案】

(1) 乙公司应确认的商誉金额 = $40000 - [50000 + 5000 \times (1 - 25\%)] \times 60\% = 7750$ (万元)。

借: 长期股权投资 40000

贷: 银行存款 40000

借: 管理费用 150

贷: 银行存款 150

(2) 2×20 年 6 月 30 日, 丙公司按照购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值 = $50000 + 5000 \times (1 - 25\%) + 2000 + 1500 - (5000 / 10 \times 1.5) \times (1 - 25\%) = 56687.5$ (万元)。

甲公司取得丙公司属于同一控制下的企业合并, 长期股权投资的初始确认金额 = $56687.5 \times 60\% + 7750 = 41762.5$ (万元)。

借: 长期股权投资 41762.5

资本公积 3237.5

贷: 银行存款 45000

(3) 无形资产 = $5000 - 5000 \div 10 \times 1.5 = 4250$ (万元)。

递延所得税负债 = $5000 \times 25\% - 5000 \div 10 \times 1.5 \times 25\% = 1062.5$ (万元)。

未分配利润 = $[2000 + 1500 - 5000 \div 10 \times 1.5 \times (1 - 25\%)] \times 60\% = 1762.5$ (万元)。

少数股东权益 = $[55000 - 5000 \times 25\% + 2000 + 1500 - 5000 \div 10 \times 1.5 \times (1 - 25\%)] \times 40\% = 22675$ (万元)。

在甲公司 2×20 年 1 月至 6 月合并利润表中应包含丙公司 2×20 年 1 月至 6 月的净利润。

丙公司 2×20 年 1 月至 6 月净利润 = $1500 - 5000 \div 10 \times 0.5 \times (1 - 25\%) = 1312.5$ (万元)。

(4) 甲公司 2×21 年个别财务报表股份支付费用 = $(10 - 1) \times 5 \times 4 \times 3 / 36 = 15$ (万元)。

甲公司 2×22 年个别财务报表股份支付费用 = $(10 - 1) \times 5 \times 4 \times (3 + 12) / 36 - 15 - 1 \times 5 \times 4 \times 1 / 3 \times 9 / 12 = 55$ (万元)。

丙公司 2×21 年个别财务报表股份支付费用 = $6 \times 5 \times 4 \times 3 / 36 = 10$ (万元)。

丙公司 2×22 年个别财务报表股份支付费用=6×5×4×(3+12)/36-10+1×5×4×1/3×9/12=45(万元)。

丙公司 2×21 年与股份支付相关的会计分录:

借: 管理费用 10
贷: 资本公积——其他资本公积 10

(5) 甲公司合并财务报表 2×21 年度的基本每股收益=3500÷50000=0.07(元/股)。

股票期权没有稀释性影响。

理由: 该股票期权的可行权条件包含业绩条件, 应假设 2×21 年 12 月 31 日为股票期权的可行权日, 根据 2×21 年实际情况判断业绩条件是否达标。2×21 年合并财务报表中归属于母公司的净利润增长相较于 2×20 年度增长 15%, 未达到 30%, 因此不满足业绩条件, 计算稀释性每股收益时不必考虑该股票期权的稀释性影响。

(6) 租赁期为 5 年。

租赁负债=100×12×(P/A, 5%, 4)=4255.2(万元)。

使用权资产=4255.2+100×10-250=5005.2(万元)。

借: 使用权资产 5005.2

租赁负债——未确认融资费用

544.8(4800-4255.2)

贷: 租赁负债——租赁付款额

4800(100×12×4)

银行存款

750(100×10-250)

【知识点】对子公司投资的初始计量, 非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制, 非同一控制下取得子公司购买日后合并财务报表的编制

2. 甲公司主营木质家具的加工和销售业务, 2×21 年至 2×22 年, 甲公司发生的有关交易或事项如下:

(1) 2×21 年初库存结余的原材料木材为 500 立方米, 账面余额 125 万元, 未计提存货跌价准备。2×21 年 2 月 10 日, 甲公司购入 2000 立方米木材, 成本为 600 万元。2×21 年 10 月 6 日, 甲公司购入 1500 立方米木材, 成本为 420 万元。2×21 年 3 月和 9 月, 甲公司共领用木材 2000 立方米, 已投入到家具生产中。甲公司采用移动加权平均法核算原材料发出成本。

(2) 2×21 年初甲公司与常年合作的经销商乙公司签订年度商品购销合同, 合同约定甲公司向乙公司销售各类家具产品, 全年提货总价不得低于 900 万元。如果全年提货总价达到 1100 万元, 则额外赠送乙公司 100 个衣柜, 赠品衣柜的单独售价为每件 1 万元。根据常年合作的经验, 甲公司预计乙公司提货总价肯定能达到获得赠品的标准。甲公司合理预计该合同的提货总价为 1200 万元, 合同范围内家具产品(不含赠品)的单独售价合计也为 1200 万元。

2×21 年 2 月 25 日, 甲公司交付第一批 400 件家具, 已经乙公司验收, 家具的控制权转移

至乙公司。该批家具的合同售价平均为每件 0.9 万元，平均单位成本为每件 0.7 万元。相关合同价款于一个月后收取。

(3) 2×21 年 10 月 30 日，甲公司与房地产开发公司丙公司签订合同，为丙公司开发建设的某高档精装修商品房项目定制嵌入式衣帽间。合同总价为 500 万元，预计总成本为 380 万元。甲公司根据房屋的预留尺寸和开发商的设计要求，将木材运至现场裁剪安装嵌入房屋墙体，已安装的部分如被拆除，木材将严重损毁。甲公司判断该合同的收入应在一段时间内确认，并按已发生成本占预计总成本的比例估计完工进度。截至 2×21 年 12 月 31 日，为完成该合同已消耗木材 500 立方米，通过银行转账支付发生的人工成本和其他可直接归属于该项目的成本 60 万元，预计总成本不变。按照合同约定的付款进度安排，截至 2×21 年 12 月 31 日，经丙公司确认应向甲公司支付的部分价款为 150 万元。

(4) 2×21 年 12 月 31 日，木材的市场价格为每立方米 2000 元，相关家具产品的市场价格为每件 0.8 万元。甲公司根据市场行情估计库存的原材料将全部用于生产家具，共可生产 700 件家具，预计发生的加工支出和必要的销售费用为 150 万元。

(5) 2×22 年 2 月 20 日，甲公司与丙公司的工程已全部完工，根据合同约定，丙公司应该支付全部合同价款，但丙公司提出甲公司的嵌入式衣帽间质量存在瑕疵，拒不支付。甲公司经过仔细检查确认只有个别衣帽间的抽屉存在松动，甲公司进行微调后确认质量已全部合格。丙公司已将相关精装修商品房交付给购房人。甲公司认为其已按约定完成了合同，因此按合同价格向丙公司催收全款，但丙公司仍未支付。甲公司了解到，丙公司财务状况在 2×22 年出现下滑，预计该合同的价款最终很可能只能收回 80%。

其他资料：

(1) 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%，增值税销项税额按照会计确认的收入计算。

(2) 上述各项合同均通过合同各方管理层批准，满足合同成立的条件。

(3) 上述资料中的价款均不含增值税额。

(4) 本题不考虑除增值税以外的其他相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (2)，说明甲公司承诺赠送乙公司的衣柜应如何处理，并阐述理由；编制与出售第一批家具相关的会计分录。

(2) 根据资料 (3)，说明甲公司嵌入式衣帽间的工程项目合同应在一段时间内确认收入的理由。

(3) 根据资料 (1) 和 (3)，计算甲公司用于履行与丙公司合同相关的原材料成本；计算甲公司截至 2×21 年 12 月 31 日履行该合同的完工进度；编制 2×21 年度与该合同相关的会计分录。

(4) 根据上述资料，计算截至 2×21 年 12 月 31 日甲公司的库存原材料木材的可变现净值；如需计提存货跌价准备的，计算应计提的存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。

(5) 根据资料 (5)，说明甲公司在与丙公司的交易中可能损失的合同价款应如何处理。

【答案】

(1) 甲公司承诺免费赠送给乙公司的衣柜属于额外购买选择权。

理由：额外购买选择权的情况包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及续约选择权。甲公司预计乙公司提货总价肯定能达到获得赠品的标准并行使该选择权，因此应将部分交易价款分摊至免费赠送的衣柜，待实际交付相关赠品时再确认相应部分的收入。

甲公司估计的合同总价为 1200 万元，不含赠品的家具单独售价合计为 1200 万元，赠送的衣柜的单独售价合计为 100 万元。上述额外购买选择权应分摊的合同对价比例为 $7.69\% [100 / (100 + 1200) \times 100\%]$ 。

第一批家具出售的总价为 360 万元，应分摊至赠品部分的价款为 27.68 万元 $(360 \times 7.69\%)$ 。

借：应收账款 406.80 (360×1.13)

贷：主营业务收入 332.32 $(360 - 360 \times 7.69\%)$

应交税费——应交增值税（销项税额）

43.20 $(332.32 \times 13\%)$

——待转销项税额

3.60 $(27.68 \times 13\%)$

合同负债 27.68 $(360 \times 7.69\%)$

借：主营业务成本 280

贷：库存商品 280

(2) 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

嵌入式衣帽间是按照客户的设计要求，在客户现场裁剪安装嵌入房屋墙体，已安装的部分如被拆除，木材将严重损毁，符合客户能够控制履约过程中在建的商品的条件。属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认。

(3) 2×21 年 3 月和 9 月领用木材的单位成本 $= (125 + 600) \div (500 + 2000) = 0.29$ (万元/立方米)； 2×21 年 9 月末木材的账面余额 $= 125 + 600 - 0.29 \times 2000 = 145$ (万元)，数量为 500 立方米 $(500 + 2000 - 2000)$ 。

2×21 年 10 月至 12 月领用木材的单位成本 $= (145 + 420) \div (500 + 1500) = 0.2825$ (万元/立方米)。为丙公司合同领用原材料的成本 $= 500 \times 0.2825 = 141.25$ (万元)。

甲公司截至 2×21 年 12 月 31 日履行该合同的完工进度 $= (141.25 + 60) \div 380 \times 100\% = 52.96\%$ 。

借：合同资产 299.22 $[264.8 \times (1 + 13\%)]$

贷：主营业务收入 264.80 $(500 \times 52.96\%)$

应交税费——应交增值税（销项税额）

34.42 $(264.8 \times 13\%)$

借：应收账款 169.5 $[150 \times (1 + 13\%)]$

贷：合同资产	169.5
借：合同履约成本	201.25
贷：原材料	141.25
银行存款	60
借：主营业务成本	201.25
贷：合同履约成本	201.25

(4) 截至 2×21 年 12 月 31 日甲公司的库存原材料木材的可变现净值=0.8×700-150=410 (万元)。

2×21 年 12 月 31 日甲公司的库存原材料的成本=(500+1500-500)×0.2825=423.75 (万元)。甲公司应计提存货跌价准备=423.75-410=13.75 (万元)。

借：资产减值损失	13.75
贷：存货跌价准备	13.75

(5) 甲公司认为其已按约定完成合同，向丙公司催收全款，因此该合同不存在价格折让。丙公司出现拖欠货款的情况，甲公司基于对丙公司财务状况的了解预计损失 20%的货款应作为对丙公司应收账款的预期信用损失处理。

【知识点】收入的确认和计量，关于合同资产和合同负债，关于特定交易的会计处理，发出存货成本的计量方法

东奥时代



东奥喵喵学长



扫码免费领全套会计资料
包含初会，中会，高会，注会.....